



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18186.004399/2009-89
ACÓRDÃO	2202-010.937 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	07 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO SILVEIRA GERMANO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA DECORRENTE DA AUSÊNCIA DO EFETIVO PAGAMENTO. PADRÃO PROBATÓRIO.

Nos termos da Súmula CARF 180, “[p]ara fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”.

Se houve intimação prévia (durante a fiscalização, isto é, antes da fase “litigiosa”), específica e inequívoca para a apresentação de documentos como extratos, cheques, comprovantes de transferência ou saque etc, e o contribuinte deixou de atender a tal intimação, deve-se manter a glosa das deduções pleiteadas.

Desse modo, se a autoridade lançadora exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Robison Francisco Pires, Lilian Claudia de Souza, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

PROCESSO

Trata-se de processo de impugnação de matéria tributária relativa a *Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*, lavrado através de *Notificação de Lançamento* (fl. 51) na data de 15/06/2009.

LANÇAMENTO

Foi procedida a *Revisão de Declaração de IRPF* e lançado o crédito fiscal relativo a 2904 - *Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar*, referente ao período-base 2005 com valor principal de R\$ 7.502,00 e valor total R\$ 17.232,84 .

Segundo o relatório fiscal *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* (fl. 53-54) , o fato gerador da obrigação tributária tem a seguinte descrição:

Dedução Indevida de Despesas Médicas. Glosa do valor de R\$ 32.961,17, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução. Glosas de despesas médicas:

A) R\$ 18.200,00 pagamentos declarados a MARIA TERESA TAMAI .Recibos em nome de DEISE PAONESSA GERMANO, que não identifica a paciente, não há especificação do tipo de serviço, limitando-se a descrição vaga e genérica como Honorários médicos. Trata-se de valores exagerados para consulta., médicas realizada em cada mês do ano-calendário (média R\$ 1.516,66), uma vez que não foram discriminados os serviços realizados.

B) R\$ 12.441,99, pagamento declarado a ERICA PAONESSA GERMANO - O contribuinte apresentou recibos emitidos por Erica Paonessa Germano, sendo que os recibos de janeiro a abril 2004 estão com o ano rasurado, não há especificação do tipo de serviço, limitando-se a descrição vaga e genérica Tratamento odontológico de Deise P Germano, alguns recibos referem se a Conta de Deise, Conta de sua esposa (Deise Paonessa Germano). Dado a relação de parentesco existente entre o declarante, a paciente (dependente) e a profissional, e ainda o contido nos recibos, há dúvida sobre a efetividade dos serviços prestados, razão pela qual a despesa está sendo glosada

C) R\$ 2.259,18 pagamento declarado a ADL - Serviços Médicos S/C Ltda NF nº 027563 Descrição: Desp. Hosp. em procedimentos Estéticos de Dermolipectomia e Lipoaspiração, não se trata de necessidade médica, apenas estético. Na hipótese de impugnação do lançamento, o contribuinte deverá comprovar a efetividade dos serviços prestados, bem como comprovar o desembolso das importâncias, nas datas indicadas, com os cheques compensados, e ou extratos de contas bancárias, demonstrando os saques de importâncias suficientes aos pagamentos, nas datas indicadas nos comprovantes de despesas .

Houve aperfeiçoamento do lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada por meio postal via AR em 19/06/2009 (fl. 57).

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou impugnação em 21/07/2009 (fl. 03-04) cujos pontos relevantes da alegação para apreciação do litígio são os seguintes:

Que recebeu a referida Notificação apenas duas semanas atrás, retornando de viagem, sendo que o recibo de entrega da referida Notificação, foi recebido e assinado pelo porteiro do Condomínio-Edifício onde resido.

1) EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO

O impugnante contesta a exigência que lhe foi imposta de apresentar as evidências de como realizou fisicamente os desembolsos, uma vez que a orientação dada ao contribuinte se limita a exigir que guarde os comprovantes dos pagamentos efetuados, o que foi feito.

Após mais de quatro anos, é pouco razoável exigir que o contribuinte mantenha não só os recibos, mas também as evidências físicas de como os pagamentos foram realizados, até porque, no decurso das pesquisas, identificou alguns poucos cheques entregues como pagamento que, entretanto, os profissionais usaram para pagar seus fornecedores, prática muito comum no período em que vigorava a cobrança da CPMF.

2) APRESENTA DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS COMPLEMENTARES

Ainda assim, o impugnante buscou atender às solicitações do fisco e conseguiu com um dos prestadores de serviços, a cirurgiã-dentista ERICA PAONESSA GERMANO TEIXEIRA ALVARES, declaração assinada confirmando o recebimento

dos valores, e ainda cópia do LIVRO-CAIXA instituído pela Lei 8134 art. 6º para fins de Demonstração e Apuração do Carnê-Leão, onde descreveu detalhadamente os nomes dos pacientes e o CPF do impugnante, as datas e os valores recebidos, LIVRO-CAIXA esse que foi juntado à Declaração de Imposto de Renda apresentada pela mesma à Receita Federal na sua Declaração de Ajuste Anual Completa ano calendário 2004.

Quanto à outra prestadora de serviços, a médica-ginecologista MARIA TERESA TAMAI, a quem o impugnante pagou o valor total de R\$ 18.200,00 (dezoito mil e duzentos reais) no ano de 2004, o impugnante informa que já conseguiu contato, mas apenas telefônico, onde obteve o compromisso de fazer declaração de confirmação dos valores recebidos pela assistência médico-ginecológica prestada à esposa e dependente econômica do impugnante na primeira semana de agosto próximo, quando poderá contatar e tratar de tal documento junto aos serviços de contabilidade.

Ainda, a impugnação faz referência ao valor pago à ADLM - SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA. (Hospital Ruben Berta), de R\$ 2.259,18, conforme Nota Fiscal de Serviços 027563, que é mencionado na Notificação como "... procedimentos estéticos de dermolipectomia e lipoaspiração..." prestado à paciente e dependente econômica DEISE PAONESSA GERMANO para desqualificar essas despesas como uma necessidade médica, um juízo incorreto: minha esposa é uma mulher de 61 anos e teve efetiva necessidade de tais procedimentos conforme orientação médica específica que recebeu aquela altura. Para comprovação dessa necessidade o impugnante já contactou aquele Hospital, que se comprometeu a fazer pesquisa em seus arquivos para apontar a forma pela qual recebeu aquela importância, e também a médica-responsável por aqueles procedimentos, que igualmente se comprometeu a resgatar em seus arquivos do ano 2004 as informações e evidências técnicas que justificaram aqueles procedimentos cirúrgicos. Entretanto, tanto o Hospital quanto a médica-responsável pediram pelo menos duas semanas para procederem às pesquisas e responderem a essas solicitações.

3) PARENTESCO NÃO AGRAVA A EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO

Finalmente, o impugnante observa a referência ao parentesco entre o impugnante e uma das prestadoras de serviços, a cirurgiã-dentista ÉRICA PAONESSA GERMANO TEIXEIRA ALVARES, que a Notificação de Lançamento emitida pela Receita Federal menciona para levantar e suportar suspeitas sobre a efetividade dos serviços prestados.

Entende o impugnante que a observação é mais ofensiva e maliciosa do que técnica: na medida em que, sem nenhuma outra evidência, imputa falsidade ideológica a dois contribuintes pela simples razão de serem parentes. A essa conotação o impugnante responde da forma óbvia: não é uma instituição pública obrigada a evitar qualquer prática de nepotismo e, pelo contrário, considera ser

sua obrigação a de prestigiar os profissionais de sua família, preferindo-os a quaisquer outros.

PEDIDO

1) Improcedência do Lançamento.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

DESPESAS MÉDICAS

A dedução das despesas médicas deve ser efetuada mediante documentação hábil e idônea, acompanhada de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do pagamento.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/04/2017, o sujeito passivo interpôs, em 23/05/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) o recurso voluntário é tempestivo, conforme documentos juntados aos autos
- b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas, pois houve a prestação dos serviços e o efetivo pagamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O recurso voluntário tem por objeto as seguintes glosas:

Nome do Beneficiário	Fl.	Valor Doc	Doc.	Referência	Obs.
MARIA TERESA TAMAI	39-44	18.200,00	11 recibos e 1 Declaração (fl. 65)	Honorários médicos	
ERICA PAONESSA GERMANO TEIXEIRA	45-49	12.441,99	10 recibos, Declaração (fl. 06) e Livro Caixa (fl. 07-36)	Tratamento odontológico	Deise P. Germano

ALVARES					
---------	--	--	--	--	--

Para boa compreensão do quadro fático-jurídico, transcrevo o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

ADMISSIBILIDADE

Do confronto da data de cientificação, 19/06/2009 com a da manifestação da defesa em 21/07/2009, conclui-se que é TEMPESTIVA; e por atender também aos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação que disciplina o processo administrativo fiscal, Decreto 70.235/1972; é TEMPESTIVA.

MÉRITO

DESPESAS MÉDICAS

A dedução de despesas relativas ao pagamento com tratamentos médicos, inclusive as despesas com plano de saúde está disciplinado no dispositivo contido no Art. 8o inc. II da lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

O direito à dedução das despesas médicas na Declaração DIRPF está condicionado à comprovação prevista na lei e restringe-se a pagamento efetuado pelo contribuinte, relativo ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes, cujo entendimento é reforçado, inclusive pelo disposto no artigo 73, e seu § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999.

Portanto, se houver questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento/desembolso correspondente, que não se restringe a apresentação de simples recibos ou declarações, pois ocorre a inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, que passa a ter o ônus de comprovar e justificar as deduções e deve trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

A jurisprudência administrativa também é firme neste sentido, como se verifica dos julgados a seguir, que corroboram este entendimento:

“DESPESAS MÉDICAS DEDUÇÃO NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvidas quanto à prestação dos serviços. em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para comprovar a efetividade dos serviços e dos correspondentes pagamentos. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 2a. Seção - 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-00.553 em 17.06.2010. Publicado no DOU em: 16.09.2010

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE. todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos, sem a prova do efetivo pagamento, é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. multa de ofício. CARF - 2a. Seção - 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-00.497 em 12.05.2010. Publicado DOU: 16.09.2010.”

Portanto a dedução fica condicionada a comprovação do atendimento a quatro (04) requisitos para dedutibilidade: 1) quem são as pessoas que receberam o tratamento de saúde, sendo aceitos apenas o próprio contribuinte ou seus dependentes incluídos na declaração; 2) quem prestou o serviço, sendo aceitos somente os profissionais descritos expressamente na legislação; 3) a descrição dos serviços prestados, para que seja possível identificar se estão enquadrados naqueles previstos no citado dispositivo legal; e 4) a comprovação do efetivo desembolso, para que se verifique se o pagamento ocorreu dentro do ano-calendário correspondente.

1) Passa-se ao exame do quadro fático:

1.A) Resumo dos dados tributários identificados no processo de crédito

CPF/CNPJ/NIT	Nome do Beneficiário	Código	Declarado	Aceito Lançamento
911.234.968-20	MARIA TERESA TAMAI	7	18.200,00	-
272.883.798-84	ERICA PAONESSA GERMANO TEIXEIRA ALVARES	7	12.441,99	-
00.135.740/0001-35	ADLM SERVICOS MEDICOS LTDA	9	2.259,18	-
92.693.118/0001-60	BRADESCO SAUDE S/A	11	1.575,04	1.575,04
	SOMA		34.476,21	1.575,04

1.B) Comprovação. Documentos apresentados

Nome do Beneficiário	Fl.	Valor Doc	Doc.	Referência	Obs.
MARIA TERESA TAMAI	39-44	18.200,00	11 recibos e 1 Declaração (fl. 65)	Honorários médicos	
ERICA PAONESSA GERMANO TEIXEIRA ALVARES	45-49	12.441,99	10 recibos, Declaração (fl. 06) e Livro Caixa (fl. 07-36)	Tratamento odontológico	Deise P. Germano
ADLM SERVICOS	37	2.259,18	NF 027563, Prontuário (fl. 38), Relatório (fl. 61) e Declaração (fl.	Procedimento	Deise P.

MEDICOS LTDA			62)	estético	Germano
--------------	--	--	-----	----------	---------

2) Análise e julgamento

Se o contribuinte for instado a comprovar as deduções, como autoriza a Lei, não deverá apenas indicar mas sim apresentar documentação ou cheque nominativo, que são as duas possibilidades de comprovação eficazes.

A contrario senso, se o contribuinte dispuser de documentação suficiente para comprovar, de acordo com os dispositivos precedentemente analisados, a prestação do serviço, a quem foi prestado, e a efetividade da despesa, desnecessária a indicação do cheque nominativo.

É a conseqüência lógica e coerente com uma interpretação sistemática da legislação, que não limitou a forma de comprovar a um documento específico, quando bem poderia, mas adotou, ao contrário, o termo coletivo “documentação”, que abre amplas possibilidades de comprovação, sem que tenha sido fixado que apenas um documento seria a prova cabal, e, muito menos, qual seria esse documento.

À vista dos documentos apresentados e com base na legislação, critérios e princípios expostos, é analisada a dedução de despesa médica conforme a seguinte justificativa:

2.A) Considerar como ineficaz para a dedução de despesas médicas, os documentos dos prestadores a seguir, porque não são suficientes para comprovar o atendimento dos requisitos para dedutibilidade, visto que a comprovação do efetivo dispêndio não foi cumprida.

Nome do Beneficiário	Fl.	Valor Doc	Doc.	Referência	Obs.
MARIA TERESA TAMAI	39-44	18.200,00	11 recibos e 1 Declaração (fl. 65)	Honorários médicos	
ERICA PAONESSA GERMANO TEIXEIRA ALVARES	45-49	12.441,99	10 recibos, Declaração (fl. 06) e Livro Caixa (fl. 07-36)	Tratamento odontológico	Deise P. Germano

2.B) Considerar como eficaz para comprovação da dedução de despesas médicas, os documentos dos prestadores a seguir, porque são suficientes para comprovar o atendimento dos requisitos para dedutibilidade, visto que o tratamento é dedutível conforme entendimento consolidado no âmbito da Receita Federal do Brasil.

344 — Quais são as despesas médicas dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual?

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas médicas comprovadas independentemente da especialidade, inclusive as relativas à realização de

cirurgia plástica, reparadora ou não, com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde, física ou mental, do paciente.

Nome do Beneficiário	Fl.	Valor Doc	Doc.	Referência	Obs.
ADLM SERVICOS MEDICOS LTDA	37	2.259,18	NF 027563, Prontuário (fl. 38), Relatório (fl. 61) e Declaração (fl. 62)	Procedimento estético	Deise P. Germano

RESUMO DESPESAS MÉDICAS

Assim, restou comprovada a dedutibilidade PARCIAL das despesas médicas glosadas e impugnadas no valor de **R\$ 2.259,18**.

REVISÃO

Assim, o presente processo de crédito foi lavrado com observância dos dispositivos normativos vigentes, mas foram apresentados motivos de fato que implicam na modificação do lançamento, pela admissão fatos tributários que alteram o Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar a Pagar conforme o seguinte demonstrativo:

	Linhas da Declaração	Valores Declarados	Valores Apurados Após Revisão	Valores Apurados Após Julgamento
1	Rendimentos Tributáveis PJ	180.415,54	180.415,54	180.415,54
2	Rend. Trib Recebidos Pessoa Física	-	-	-
3	Resultado da Atividade Rural	-	-	-
4	Total Rendimentos Tributáveis(1+2+3)	180.415,54	180.415,54	180.415,54
5	Contr Prev Oficial	3.263,60	3.263,60	3.263,60
6	Contr Prev Privada	6.974,19	6.974,19	6.974,19
7	Dependentes	1.272,00	1.272,00	1.272,00
8	Despesas Instrução	-	-	
9	Despesas Médicas	34.476,21	1.575,04	3.834,22
10	pensão alimentícia judicial	-	-	
11	livro caixa	-	-	

12	Total Deduções (5+6+7+8+9+10+11)	45.986,00	13.084,83	15.344,01
13	Base de Cálculo (4-12)	134.429,54	167.330,71	165.071,53
14	alíquota	27,5%	27,5%	27,5%
15	parcela a deduzir	5.076,90	5.076,90	5.076,90
16	Imposto Calculado I (13x14 - 15)	31.891,22	40.939,04	40.317,77
17	dedução incentivo	-	-	-
18	imposto devido (16-17)	31.891,22	40.939,04	40.317,77
19	Contrib. Previd. Empregador Doméstico	-	-	-
20	Imposto Calculado II (18-19)	31.891,22	40.939,04	40.317,77
21	IRRF	33.437,04	33.437,04	33.437,04
22	Imposto pago (Carne Leao + Mensalao)			
23	Saldo de Imposto a Pagar(18-19-20)	(1.545,82)	7.502,00	6.880,73
24	Imposto Suplementar (IAP - IAP declarado)	-	7.502,00	6.880,73
25	Imposto Suplementar-suj a multa 75%-Parte A			
26	Imposto suj multa 20%- Parte B		7.502,00	6.880,73

CONCLUSÃO

À luz dos autos e da razão demonstrada, VOTA-SE por julgar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE e MANUTENÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO no valor principal de **R\$ 6.880,73** com os acréscimos legais cabíveis.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se a comprovação do “efetivo” pagamento, pela via estreita de documentação bancária, é requisito para reconhecimento do direito à dedução de despesas com saúde.

Conforme expõe o i. Cons. Honório Albuquerque de Brito:

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção. É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

Por oportuno, transcrevo os arts. 73 e 80 do Decreto 3.000/1999, aplicável aos fatos jurídicos em exame:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §4º).

§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

[...]

Art.80.Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1ºO disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

I-aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II-restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III-limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas-CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV-não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V-no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§2ºNa hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

De fato, nos termos da Súmula CARF 180, “para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”.

Assim, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a singela apresentação de recibos insuficiente, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, DJe 30-11-2010), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela estrita legalidade, de modo a não exceder o montante devido a título de tributo.

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade *juris tantum* do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194-AgR, Segunda Turma, DJe 08-10-2010)

A aderência ao devido processo legal administrativo assume especial relevância, pois os destinatários das decisões proferidas das autoridades estatais não contam com as mesmas garantias ou acervo informacional de suas contrapartidas.

Conforme observam Szente e Lachmayer:

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público

(Szente, Zóltan, and Konrad Lachmayer. *The Principle of Effective Legal Protection in Administrative Law*. Nova Iorque, NY, Routledge, 2017, p. 14).

Não é por outra razão que muitos órgãos jurisdicionais aproximam as garantias típicas do processo penal ao processo tributário.

Assim, a declaração de insuficiência de recibos conjugada à faculdade de exigir documentação complementar, especialmente prova específica da transferência de valores monetários (cheques, PIX, DOCs, TEDs, transferências bancárias, cartão de crédito, extratos bancários) não são discricionárias e, nesse sentido, devem ser devidamente motivadas e fundamentadas.

A questão de fundo se torna, assim, saber-se se exige-se a inexorável apresentação desse tipo de documento – prova da operação de transferência de recursos (se as condições de sua exigibilidade foram cumpridas), ou se sua ausência pode ser suprida por outros meios de prova admitidos em direito.

De fato, são indícios consistentes a exigir aprofundamento do acervo probatório das despesas médicas, exemplificativamente:

Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;

1. Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
1. Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
2. Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
3. Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do "ônus processual probatório" a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

Resumidamente, diante de fundada dúvida, a autoridade fiscal pode exigir a apresentação complementar de documentos, como, por exemplo:

1. Recibos, documentos fiscais, declarações ou laudos que atendam aos requisitos formais previstos no art. 80 do Decreto 3.000/1999 (beneficiário/paciente, pagador, indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas-CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ de quem os recebeu, registro profissional do prestador de serviços, descrição do serviço prestado);
1. Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

Uma vez comprovadas as despesas médicas, por documentação idônea, é imprescindível assegurar ao sujeito passivo o direito à respectiva dedutibilidade, observada a legislação de regência.

Vão ao encontro da observância do direito à dedutibilidade os seguintes precedentes:

Numero do processo:13677.000205/2001-73 Data da sessão:Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 Ementa:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado Numero da decisão:9202-000.814 Numero do processo:10850.000104/2008-22 Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção Câmara:Segunda Câmara Seção:Segunda Seção de Julgamento Data da sessão:Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 Data da publicação:Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso Voluntário Provido Numero da decisão:2202-004.319 Numero do processo:10980.720179/2009-29 Turma:Segunda Turma Especial da Segunda Seção Seção:Segunda Seção de Julgamento Data da sessão:Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 Data da publicação:Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poderdever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

Numero da decisão:2802-00.824 Numero do processo:13603.000777/2007-10 Turma:2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara:2ª SEÇÃO Seção:Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão:Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 Data da publicação:Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Numero do processo:13830.720850/2016-72 Turma:Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção Seção:Segunda Seção de Julgamento Data da sessão:Mon Jan 29 00:00:00 UTC 2018 Data da publicação:Mon Apr 23 00:00:00 UTC 2018 Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013 DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES. Notas fiscais de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos comprovantes de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos documentos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas. PRÓTESE ORTOPÉDICA. LAUDO MÉDICO. Notas fiscais com identificação do paciente e médico. Laudo médico apresentado. Comprovação realizada.

Numero da decisão:2001-000.204

Sobre a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, na hipótese de adimplemento em espécie, em que pese meu entendimento pessoal, no sentido de que a rejeição dos recibos deve ser expressamente motivada e fundamentada, de modo a inexistir permissão legal para que a autoridade fiscal exija discricionariamente e logo de início prova legitimada por terceiros acerca da efetiva transferência de valores, reconheço que, no âmbito desta Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção do CARF, a compreensão sobre o tema é diversa (cf., e.g., os Processos 19647.001463/2008-87, 17437.720120/2012-41 e 15504.720043/2012-53).

Em especial, assim manifestei-me por ocasião do julgamento do RV no Processo 15504.720043/2012-53 (Acórdão 2001-004.897):

A efetiva transferência de disponibilidade financeira é um evento, que deve ser vertido em linguagem competente pelo sistema jurídico, de modo a tornar-se um fato jurídico. Em tese, há uma série de documentos capazes de registrar esses eventos em fatos, tais como recibos, notas fiscais, registros de transferências bancárias, registros de operação com cartões de débito ou crédito, títulos de crédito (e.g., cheque) e, mais recentemente, PIX. Quando as autoridades

fiscais intimam o sujeito passivo a comprovar as despesas médicas, espera-se essa confirmação de um terceiro, desinteressado e normalmente inserido no fluxo de certificação de pagamentos. É nesse sentido que as intimações costumam exemplificar os documentos aguardados com o apelo a cheques e a extratos bancários, eis que tratam-se de documentos produzidos por instituições financeiras. Por outro lado, as autoridades fiscais tendem a minorar a força probatória de recibos ou declarações emitidas pelos prestadores de serviços, dado que os emissores de tais documentos são os prestadores de serviço, que, por hipótese, seriam sujeitos menos desinteressados no pleito do sujeito passivo, porquanto mais próximos dos contribuintes (i.e., susceptíveis à influência dos sujeitos passivos). Assim, a matéria resume-se na credibilidade relativa da fonte emissora do registro. Contudo, as instituições financeiras não intervêm nas operações de pagamento em espécie, que se resolvem pela entrega de papel moeda ou de moeda sonante pelo tomador ao prestador de serviço. Por padrão, o meio de comprovação dessas transações é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal. Uma outra forma de corroborar o evento descrito no recibo é pela comprovação de disponibilidade de numerário em espécie em poder do tomador do serviço. De fato, se houver a demonstração de ausência dessa disponibilidade, não seria racional implicar a possibilidade de pagamento. Feita essa descrição, a primeira ordem de obstáculos exurgida refere-se à inexistência de motivação e de fundamentação específicas para a rejeição dos recibos, no lançamento. Os autos não contam com motivação, nem fundamentação, além da sucinta exposição constante na Notificação de Lançamento (fls. 09), verbatim:

[...]

Não é incomum encontrar a fundamentação do lançamento muito bem exposta nos autos dos processos administrativos, às vezes em documentos intitulados de Termos de Verificação (TVs) ou Termos Circunstanciados (TCs). Mas os autos também não contam com esses documentos, de modo a tornar impossível aferir uma eventual latitude maior da fiscalização. Por hipótese, se o sujeito passivo tinha acesso a tal numerário, é teoricamente possível que tenha efetuado os pagamentos de suas despesas médicas em espécie ao longo do ano calendário. Nesse sentido, a entrega de extrato bancário seria anódina, já que desnecessário comprovar saques para suprimento dos fundos a serem entregues aos prestadores de serviço. Por serem os extratos dispensáveis, o fundamento central do acórdão-recorrido perde sua validade. Nesse ponto, é importante notar que a ausência de apresentação dos extratos foi o critério determinante adotado no lançamento para a rejeição das despesas, conforme se lê à fls. 09. Nesse sentido, existente em tese numerário em espécie suficiente para pagamento das despesas, o lançamento deveria ter expressamente motivado e fundamentado a rejeição dos recibos sem apelo à apresentação de cheques ou de extratos. Não cabia ao julgador administrativo complementar a motivação nem a fundamentação do lançamento. Uma segunda ordem de obstáculos exurge da falta de motivação, e de fundamentação específicas, para afastar a credibilidade da declaração de existência do numerário em espécie. Ainda que elipticamente, o acórdão-recorrido fundamenta a manutenção do lançamento na inviabilidade de ter-se como crível o numerário em espécie registrado na DAA, pois, se essa declaração de posse for aceita, seria necessário cogitar ao menos a possibilidade fática do pagamento das despesas com referidos recursos. Para ser válido, o

lançamento deveria ter expressamente abordado a improbabilidade de esses recursos existirem ou de terem sido utilizados para saldar as alegadas despesas.

Uma terceira ordem de obstáculos exsurge da potencial impossibilidade probatória, segundo o padrão estabelecido no lançamento e confirmado pelo acórdão-recorrido. Por outro lado, se a questão se trata de pagamento de despesas em espécie, a demonstração da posse do numerário físico (papel-moeda e moeda sonante) torna-se a única prova mais verossímil e factível, pois não há uma forma de documentação externa fidedigna (e.g., bancária) dessa transação. De fato, extratos bancários não indicam o destino nem a causa das retiradas de dinheiro. O documento por excelência que registra esse tipo de pagamento é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal, que são emitidos por uma das partes do negócio, e não por um terceiro imbuído de dever fiduciário perante o Estado. Uma outra forma de verificação, dependente da legitimidade e dos instrumentos estatais, é a extensão da latitude e do aprofundamento da fiscalização, para confirmar se os valores foram registrados pelo recebedor (DAA, DMED etc) ou se são compatíveis com a evolução patrimonial do sujeito passivo. Evidentemente, tais provas não podem ser produzidas pelo próprio sujeito passivo, por falta de legitimidade.

Em resumo, ignorar a declaração de posse de numerário físico suficiente para fazer frente aos pagamentos, posse essa não contestada explicitamente, e exigir a documentação da efetiva transferência do papel-moeda por uma autoridade autenticadora fiduciária externa torna a prova impossível de ser realizada, de modo a violar o art. 59, II do Decreto 70.235/1972. Em síntese, o lançamento deve ser revisto, pois:

a) Ainda que em procedimento simplificado e sumário, a autoridade lançadora deve motivar, e fundamentar, a inidoneidade ou a insuficiência dos recibos como documentos de registro do pagamento de despesas médicas (ainda que “inquisitório”, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, e não discricionário), e tais critérios não podem ser supridos pelos órgãos de julgamento;

b) Se houver alegação de que o pagamento foi realizado em espécie, compete ao sujeito passivo demonstrar a disponibilidade dos recursos no período em que o pagamento teria ocorrido;

c) A autoridade lançadora tem o poder-dever de confirmar ou de infirmar a argumentação do sujeito passivo, em decisão motivada e fundamentada;

d) A exigibilidade da apresentação de cheques e de extratos bancários é inoponível à alegação de posse de numerário em espécie por ocasião do início do exercício (registro na DAA anterior e na respectiva), por dissociação de objeto, na medida em que incapaz de afirmar, confirmar ou de infirmar o fato controvertido (existência ou não da disponibilidade);

e) A exigibilidade da apresentação de cheques ou de extratos bancários é inoponível à alegação de pagamento em espécie de despesas médicas, por se tratar de prova impossível, porquanto as instituições financeiras (terceiros desinteressados) não participam da operação de transmissão de papel-moeda, nem de moeda sonante.

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada, no sentido de que a autoridade lançadora não precisa motivar com precisão o critério determinante da rejeição dos recibos, se houve intimação prévia (durante a fiscalização, isto é, antes da fase litigiosa), específica e inequívoca para a apresentação de documentos como extratos, cheques, comprovantes de transferência ou saque etc, e o contribuinte deixou de atender a tal intimação.

Desse modo, se a autoridade lançadora exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Segundo entendimento desta c. Turma Ordinária, essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

Porém, a necessidade de intimação prévia, específica e inequívoca ainda é necessária, para que não haja violação dos deveres de motivação do ato administrativo e de controle de validade do crédito tributário (arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, aliados à Súmula 473/STF).

Singelamente, acrescemos que o sujeito passivo também deve saber exatamente o que a autoridade fiscal entende como necessário para confirmar ou para infirmar os fatos jurídicos relevantes à apuração do tributo.

Para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer e atender à exigência da autoridade fiscal, a especificação desses documentos deve ocorrer logo no início do processo de fiscalização e controle da atividade desempenhada pelo contribuinte, sob pena de violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. O detalhamento da documentação necessária na primeira oportunidade de contato com o sujeito passivo é profilática, com o objetivo de evitar futura contaminação do crédito tributário pela inovação de critérios legais originariamente adotados para confirmar ou para infirmar as deduções pretendidas.

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

Numero do processo:10510.007814/2008-34 Turma:Terceira Turma Extraordinária da Segunda Seção Seção:Segunda Seção de Julgamento Data da sessão:Tue Sep 22 00:00:00 UTC 2020 Data da publicação:Tue Oct 20 00:00:00 UTC 2020 Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004 PAF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de dedução indevida de IRRF é diverso do fundamento do lançamento, há de

se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo:10680.005472/2008-66

Turma:Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Sep 09 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação:Wed Oct 08 00:00:00 UTC 2014

Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005
Ementa: IRPF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de despesa com livro caixa é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Numero da decisão:2201-002.503

Numero do processo:13162.000079/2009-12

Turma:Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Nov 19 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Thu Dec 05 00:00:00 UTC 2019

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. É de se cancelar a autuação quando a decisão recorrida aponta fundamentos diversos daqueles da autuação para manter a exigência, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Numero do processo:10510.004826/2007-26

Turma:Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara:Quarta Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Thu Oct 10 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Wed Oct 30 00:00:00 UTC 2019

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computá-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Numero do processo:13748.001852/2008-98

Turma:Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara:Primeira Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Mon Apr 14 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação:Mon May 05 00:00:00 UTC 2014

Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

A necessidade de observância do estrito processo legal é, ademais, compatível com a aplicação da Súmula CARF 46, assim redigida:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (grifei)

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). The Nature and Authority of Precedent. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta eclipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênias para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (distinguishing), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (distinguishing), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

No caso da comprovação do efetivo custeio de despesas com saúde, evidentemente, a autoridade lançadora somente poderia constituir o crédito tributário sem antes permitir ao contribuinte expor suas razões e provas “[...] nos casos em que o Fisco dispuse[sse] de elementos suficientes à constituição do crédito tributário” (Súmula CARF 46), o que não ocorre se houver a necessidade de conferir documentos que não sejam de acesso estatal imediato (como recibos e, eventualmente, notas fiscais).

Ausente comprovação do efetivo pagamento, deve-se manter o acórdão-recorrido.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino